

Sentencia C-184/02

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos mínimos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Norma legal objetivamente considerada

Como puede advertirse, la demanda de inconstitucionalidad procede contra normas legales objetivamente consideradas y no contra la interpretación que de ellas tenga a bien hacer el actor. De admitirse una demanda de inconstitucionalidad en la que el actor cuestione la contrariedad existente entre su particular percepción de una norma legal y el Texto Fundamental se distorsionaría ese medio de control constitucional pues dejaría de implicar una confrontación objetiva entre una norma jurídica y la Carta para dar primacía a ésta y conllevaría el deber del Tribunal Constitucional de confrontar el Texto Superior con el sentido que cada quien quiera darle a las normas legales.

Referencia: expediente D-3698

Demanda de inconstitucionalidad contra el literal b) del artículo 420 del Decreto Extraordinario 624 de 1989.

Actor: Guillermo Francisco Reyes González

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D. C., trece (13) de marzo de dos mil dos (2002).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad que, en uso de su derecho político, presentó el ciudadano Guillermo Francisco Reyes González contra el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

I. TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS

A continuación se transcribe, subrayando lo demandado, el texto de la disposición objeto de proceso:

“Decreto Extraordinario 624 de 1989

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos

administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

El Presidente de la República de Colombia...

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 420. Hechos sobre los que recae el Impuesto. El impuesto sobre las ventas se aplicará sobre:

a)...

a. Modificado. Ley 6ª de 1992. Artículo 25. La prestación de servicios en el territorio nacional.

## I. LA DEMANDA

El actor solicita que se declare la constitucionalidad condicionada del artículo 420, literal b), del Estatuto Tributario para que se entienda que no son responsables del impuesto sobre las ventas los Departamentos que por medio de contratos de concesión entregan la explotación del monopolio de licores creado por la Constitución y la ley como arbitrio rentístico. Los fundamentos de la solicitud son los siguientes:

1. Si bien existen pronunciamientos de constitucionalidad en relación con el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, la demanda es procedente porque se ampara en hechos y fundamentos diferentes y la pretensión en ella planteada es viable por que, si bien no invoca la violación directa y objetiva de un precepto de la Carta, existen pronunciamientos que permiten que se discuta la constitucionalidad de normas que, por no ser claras en su alcance o por su ambigüedad o extensión, propicien en la práctica violaciones a la Constitución en virtud de procesos deductivos.

2. La norma demandada viola el artículo 336 de la Carta porque deja abierta la posibilidad de que sean objeto del tributo todas las actividades consideradas como servicios por el Gobierno Nacional y la Administración de Impuestos Nacionales. Así, entre las posibles interpretaciones tendientes a determinar lo que se considera como la prestación de un servicio gravado con IVA, el Gobierno podría incluir los contratos de concesión suscritos por los departamentos para otorgar la explotación del monopolio de licores pues mediante ellos puede cederse la explotación de derechos intangibles, de fórmulas industriales y de marcas comerciales.

Con ese proceder se aplicarían tratamientos tributarios generales a circunstancias particulares que requerirían tratamientos especiales pues, al no existir distinciones normativas, se podría concluir que el IVA es procedente incluso en la prestación de servicios públicos relacionados con las finalidades esenciales del Estado como la justicia, la defensa nacional y la salud. Por ello, la procedencia del cobro del impuesto a las ventas por la suscripción de contratos de concesión para la explotación del monopolio de licores termina

convirtiéndose en la imposición de un gravamen al servicio público de salud.

De ese modo, las operaciones administrativas tendientes a dar cumplimiento a una de las finalidades constitucionales del Estado, como el servicio público de salud, tendrían igual tratamiento tributario que la prestación de servicios realizada por personas de derecho privado en ejercicio de la libre empresa y en pro de un interés particular. O lo que es lo mismo: se tomaría la ejecución de una facultad constitucional, explotar monopolios como arbitrios rentísticos, como hecho generador del impuesto a las ventas.

Por ello, si la finalidad del monopolio de licores es servir de arbitrio rentístico para la consecución de recursos destinados a la salud, tal monopolio es un instrumento para el ejercicio de un servicio público y las rentas que genere deben estar exentas del pago del impuesto a las ventas y complementarios.

3. La norma demandada viola los artículos 298 y 362 de la Carta porque la exigencia de que los monopolios sean constituidos como arbitrios rentísticos es una finalidad de interés público en sí misma ya que garantiza, a la entidad beneficiaria del monopolio, contar con el flujo de recursos adecuado para cumplir con una finalidad de interés público o social que la Constitución o la ley le han encomendado. Por ello, el cobro que se pretende realizar por concepto de IVA a la concesión que los departamentos suscriben con un particular para la explotación del monopolio de licores, viola el arbitrio rentístico departamental en dicha actividad en perjuicio de las competencias administrativas que se le han asignado y de las finalidades que con ellas se cumplen.

4. La norma demandada viola los artículos 13 y 363 de la Constitución Política. Ello es así porque los departamentos, para explotar el monopolio de licores, pueden hacerlo directamente o a través de contratos de concesión. Si opta por lo primero, se trataría de una actividad exenta del impuesto a las ventas y complementarios al no existir ningún tipo de cesión de intangibles, fórmulas industriales o nombres comerciales. Si opta por lo segundo, la actividad quedaría sometida a ese gravamen.

Con ese tratamiento se viola el derecho de igualdad pues el cobro de ese impuesto coarta la libertad de las autoridades departamentales de tomar la decisión más adecuada para la explotación de tal actividad; los departamentos que suscriban contratos de concesión contarán con menos recursos para la gestión de los servicios de salud en relación con aquellos departamentos que opten por explotar directamente el monopolio de licores y, por último, los usuarios del servicio de salud que hayan decidido la explotación del monopolio de licores a través de contratos de concesión con particulares serían perjudicados con la norma demandada pues recibirían de los organismos departamentales un servicio de salud disminuido por tal carga impositiva.

La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales solicita a la Corte se inhiba de decidir de fondo por carencia de objeto y lo hace con base en los siguientes argumentos:

1. El actor no pretende que la Corte se pronuncie sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la disposición demandada sino que avale la interpretación que él

considera procedente y que imponga, con alcances de exequibilidad condicionada, su propia concepción de la norma. Ello es así porque el actor no presenta cargos sobre violación directa de la norma demandada sino que se limita a hacer interpretaciones de lo que debería o no encontrarse gravado con IVA.

2. La Corte Constitucional ya se pronunció sobre la norma demandada en la Sentencia C-094-93 y en posteriores pronunciamientos ha resaltado el carácter integral de esa decisión y ha ordenado estarse a lo dispuesto en esa sentencia, tal como sucedió con la Sentencia C-228-93. Así, la pretensión del demandante carece de objeto y por ello la Corte debe sujetarse a los efectos de ese fallo.

3. El demandante pretende que mediante un pronunciamiento constitucional se cree una exención respecto de uno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas, de tal manera que los contratos de concesión celebrados por los departamentos para la explotación del monopolio de licores no estén gravados con IVA. Sin embargo, en virtud del principio de autonomía tributaria, la creación, modificación y supresión de impuestos, tasas y contribuciones nacionales; el señalamiento de sujetos pasivos y activos, bases y hechos gravables, tarifas y formas de cobro de los tributos; el establecimiento de exenciones y en general todo aquello que se refiere al ámbito de lo tributario, es una materia reservada exclusivamente al Congreso de la República y no puede ser regulada mediante un fallo de constitucionalidad.

4. Si bien existe exclusividad monopólica para la explotación de determinadas actividades económicas de acuerdo con la Constitución, ello no implica que el conjunto de transacciones de la actividad monopólica se encuentre excluido del régimen impositivo. Los hechos económicos que se realizan con ocasión de tal actividad implican diferentes tipos de transacciones y cada una de ellas debe revisarse a la luz de las normas fiscales para determinar si está gravada o no.

5. Los servicios públicos se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas a excepción de los taxativamente excluidos por el Artículo 476 del Estatuto Tributario. Como los contratos de concesión para la explotación de actividades monopolísticas de arbitrio rentístico no se encuentran en esa relación, claramente se infiere que ello si están afectados por el IVA.

6. No es cierto que se viole el principio de igualdad pues no solo los departamentos que ejercen directamente la actividad monopolística se encuentran en situación diferente a la de aquellos que la ejercen por contrato de concesión, sino que todos los departamentos pueden decidir libremente la manera como han de explotar tal actividad. Además, el impuesto sobre las ventas se aplica a todos los departamentos que suscriban tal contrato y no solo a unos de ellos y, finalmente, con tal impuesto no se afecta la renta obtenida y destinada al servicio de salud.

#### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte se declare inhibida parcialmente por ineptitud de la demanda pues ella no contiene los motivos por los cuales se consideraba vulnerado uno de los preceptos constitucionales invocados. Alternativamente solicita a la

Corte se declare inhibida para conocer de la demanda pues ella plantea los inconvenientes derivados de la indebida aplicación que de la disposición demandada han hecho autoridades administrativas y no un juicio de constitucionalidad propiamente dicho. Subsidiariamente solicita declarar la exequibilidad de la norma demandada.

Los fundamentos de la primera solicitud son los siguientes:

1. No obstante que la Corte, en Sentencia C-094 de 1993, ya se pronunció sobre el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992, existe cosa juzgada relativa pues en la acción ahora instaurada se presentan argumentos de inconstitucionalidad diferentes de aquellos que fueron analizados por la Corte en esa oportunidad.
2. El actor omitió expresar los argumentos en que apoya la violación del artículo 363 de la Carta Política y por ello la Corte debe declararse inhibida para fallar en relación con el cargo que se apoya en la vulneración de tal disposición fundamental.

El segundo pedimento se apoya afirmando que la Corte ha considerado que le corresponde fijar la interpretación de una norma legal cuando de ella se derive un problema de interpretación constitucional. No obstante, la demanda instaurada no se apoya en la contradicción entre la norma demandada y la Carta sino en la aplicación indebida que de ella han venido haciendo las autoridades tributarias, ámbito que es privativo de la jurisdicción contencioso administrativa pues es ella la competente para determinar la legalidad o constitucionalidad de los actos administrativos correspondientes. Por tanto, la Corte debe declararse inhibida para emitir una decisión de fondo.

Y la última petición se fundamenta en estas consideraciones:

1. Los contratos de concesión para la explotación de los licores, cuyo monopolio corresponde a los departamentos, llevan implícitas unas contraprestaciones que los contratantes consideran rentables. Por ello, si las entidades territoriales deciden explotar ese monopolio por concesión es porque consideran que van a obtener un beneficio mayor a aquél que se generaría si hiciesen una explotación directa del mismo.
2. En materia de impuestos solo la ley puede crearlos y hacer exenciones. Por ello tiene que estarse a lo dispuesto en ese sentido en el Estatuto Tributario el que hasta ahora no contempla la posibilidad de que queden exentos de IVA los contratos de concesión suscritos por los departamentos para la explotación del monopolio de licores. Así, la Corte, por vía de interpretación constitucional, no puede crear una exención como la que pretende el actor pues con ello se violarían las reglas constitucionales relativas a la competencia que el legislador tiene en esas materias.
3. La norma demandada no vulnera el artículo 336 de la Carta pues los recursos obtenidos por la explotación indirecta del monopolio de licores siempre van a tener la destinación que los administradores públicos consideren conveniente, preferentemente salud y educación. Con ello se respeta su finalidad de interés público social y su destinación prioritaria.
4. La norma demandada no viola el derecho de igualdad pues las hipótesis planteadas por el

actor son diferentes. Así, los departamentos que explotan directamente el monopolio de licores deben realizar una serie de tareas que implican responsabilidades de orden laboral y comercial, mientras que los departamentos que explotan ese monopolio a través de contratos de concesión se limitan a percibir el producto del mismo de acuerdo a lo pactado y son ajenos a la eficiencia, riesgos y contingencias del mercado.

5. No vulnera el derecho a la igualdad de los ciudadanos una norma según la cual la prestación de servicios en el territorio nacional es objeto del Impuesto al Valor Agregado porque en las hipótesis planteadas por el actor se está ante supuestos fácticos diferentes y por en ellas la diferencia de trato no se origina en la norma misma sino en las decisiones de los administradores públicos.

## V. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

1. Debería esta Corporación pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 25 de la Ley 6ª de 1992, modificadorio del literal b) del artículo 420 del Decreto Extraordinario 624 de 1989, con ocasión de la demanda instaurada por el ciudadano Guillermo Francisco Reyes González. Sin embargo, a esta fecha existe ya una sentencia con valor de cosa juzgada absoluta que le impide a la Corte volver a pronunciarse sobre ese punto.

En efecto, con base en la demanda interpuesta por los actores Jorge Hernán Gil Echeverri, Juan Carlos Salazar Torres, Germán Marín Ruales y Daniel Peña Valenzuela contra los artículos 24 y 25 de la Ley 6ª de 1992, esta Corporación emitió la Sentencia C-094 de 19931. En ella se hicieron las siguientes consideraciones:

El Impuesto al Valor Agregado -IVA-, como en su momento lo puso de presente la H. Corte Suprema de Justicia (Sentencia de julio 17 de 1984, Magistrado Ponente: Dr. Alfonso Patiño Rosselli), es una de las expresiones del antiguo impuesto sobre las ventas, reformado por el Decreto 3541 de 1983, y corresponde a una modalidad tributaria que hace recaer el gravamen sobre las distintas etapas del proceso económico.

Como en dicho fallo se subrayó, en Derecho Tributario el Impuesto al Valor Agregado se aplica a la porción del precio adicionada al bien de que se trate en cada eslabón de la cadena que conduce del productor o importador al consumidor. Si bien la base del impuesto es la transacción correspondiente, el gravamen -al igual que en otra modalidad del impuesto a las ventas denominada "de etapa única"- afecta, por razón de conocidos fenómenos de traslación tributaria, al consumidor, quien es el sujeto real de todo impuesto indirecto.

Tradicionalmente se han gravado con el impuesto a las ventas, la transferencia de bienes corporales muebles, la prestación de ciertos servicios realizados en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles.

Entre los servicios gravados se encontraban, hasta la expedición de la Ley 6a. de 1992, los de parqueaderos, clubes sociales o deportivos, con excepción de los de trabajadores, revelado y copias fotográficas, arrendamiento de bienes corporales muebles, incluido el arrendamiento financiero (leasing), servicios de computación, procesamiento de datos, hoteles de más de tres estrellas, telegramas, télex, teléfonos internacionales, seguros, trabajos de fabricación, elaboración y construcción de bienes corporales muebles, realizados

por encargo de terceros.

Como puede observarse, en todos los casos se trataba de servicios que no se basaban de modo exclusivo o primordial en el ejercicio de las denominadas profesiones liberales, en las cuales juega papel preponderante el aporte del intelecto, de los conocimientos y la experiencia de la persona como elementos esenciales. Con las normas de la Ley 6a. de 1992, de la cual hacen parte los artículos demandados, se ha introducido una importante modificación que amplía el tributo, de tal manera, que no quedan excluidas las prestaciones de servicios inherentes al ejercicio de dichas actividades, como acontece con los prestados por los abogados, contadores o economistas. Motivos de carácter social incidieron en la exclusión de los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, o los de arquitectura e ingeniería vinculados únicamente con la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS, teniendo en cuenta el interés de los beneficiarios de los mismos, quienes en su calidad de consumidores finales habrían resultado gravemente afectados de no haberse plasmado la correspondiente exención.

### 3. El derecho a la Igualdad

En repetidas oportunidades, la Corte Suprema de Justicia y esta Corporación han precisado el alcance del derecho a la igualdad. El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que por la vía de un igualitarismo ciego y formal en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley, no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

De allí que el mismo artículo constitucional en mención haya estatuido que la actividad estatal se orientará al logro de la igualdad real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados y protegiendo especialmente a las personas que por su condición económica, física o mental, se encuentran en posición de debilidad manifiesta. Esta función, que tiene fundamento en el concepto del Estado Social de Derecho, excluye las tendencias que pretenden hacer de la igualdad un rasero único, inmodificable y no susceptible de adaptaciones.

En ese orden de ideas, la posición que fije el Estado en ejercicio de su actividad, en especial si de la función legislativa se trata, no puede ser ajena al reconocimiento de la diversidad como dato de obligada referencia al adoptar sus decisiones.

Así, por ejemplo, en el campo tributario que ahora ocupa la atención de esta Corte,

particularmente en cuanto atañe al Impuesto al Valor Agregado, es menester que la norma legal sea consecuente con la realidad del universo fáctico en relación con el cual habrá de ser aplicada y exigida, a efectos de lograr los propósitos que busca la política tributaria pero sin crear o profundizar condiciones de desigualdad real.

Como ya se ha dicho, este tipo de tributo recae en última instancia sobre el consumidor final por cuanto los eslabones de la cadena económica a cuyas fases se aplica lo van trasladando. De allí resulta que, al gravar indiscriminadamente todos los servicios, el legislador afectaría irremediablemente a sectores muy amplios de la población en aspectos vitales de sus necesidades básicas como la salud o la educación, desvirtuando claros derroteros constitucionales de su actividad.

El acceso a los servicios de salud se vería gravemente obstaculizado si los solicitantes tuvieran que pagar un impuesto adicional a las tarifas o a los honorarios cobrados por los laboratorios, clínicas o médicos, lo que implicaría poner en grave riesgo a personas de bajos recursos. Dígase lo propio del transporte y los servicios públicos y del acceso a la educación en sus niveles mínimos.

Es dentro de esa perspectiva que el artículo 24 de la Ley 6a. de 1992 establece quiénes son responsables del impuesto sobre las ventas en servicios y al respecto prescribe que en ese renglón apenas están excluidos de recaudar el tributo quienes desempeñen alguna de las actividades expresamente enumeradas como exentas y los que cumplan las condiciones para pertenecer al régimen simplificado.

No encuentra la Corte motivo alguno de inconstitucionalidad en este precepto, que fue expedido dentro de las atribuciones propias del Congreso de la República, sobre establecimiento de tributos y exenciones a los mismos.

En efecto, corresponde a esa Rama, por medio de leyes la atribución de establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales (artículos 150-12 y 338 C.N.), a la vez que, por iniciativa privativa del Gobierno, es el legislador quien puede decretar exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, tal como aconteció en el presente caso.

No ha sido violado el artículo 13 de la Constitución sobre igualdad ni ha sido desconocido el principio de equidad al estatuirse que unos servicios sean gravados y otros no, pues la misma naturaleza del impuesto en cuestión, que ya ha sido subrayada, y el hecho de que fatalmente el gravamen sea trasladado al consumidor -en este caso el usuario de los servicios- hace menester una previsión razonada y ecuánime de la obligatoriedad del impuesto, tomando en consideración motivos con base en los cuales pueda el Estado hacer realidad el principio de la igualdad efectiva, que corresponde al viejo concepto de la justicia distributiva.

Estima la Corte, por el contrario, que, según se deja dicho, lo que podría llegar a lesionar el principio de igualdad sería el gravamen indiscriminado relativo a todos los servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, sus objetivos y finalidades y sin medir sus consecuencias sociales.

Desde luego, la apreciación sobre la oportunidad y cobertura del tributo y de sus exenciones

corresponde al legislador, al cual ha sido constitucionalmente encomendada la tarea legislativa, así como al Gobierno Nacional en lo que hace a la preparación del proyecto. Por tanto, mal haría la Corte Constitucional en sustituirlos en la evaluación concreta de las muchas variables que inciden en la fórmula tributaria finalmente acogida y plasmada en el texto de la respectiva norma. De allí que no sea el caso de entrar en un detenido análisis - renglón por renglón- de las exenciones concedidas por la ley, pues para los efectos del control de constitucionalidad son suficientes las consideraciones que preceden.

#### 4. Libertad de escoger profesión u oficio.

Argumenta uno de los demandantes que los artículos acusados violan además el artículo 26 de la Constitución Política al establecer requisitos adicionales para el ejercicio de ciertos servicios profesionales no excluidos de impuesto.

Sobre este punto no halla la Corte razón suficiente para aceptar que un impuesto como el del IVA pueda afectar la libertad de escoger profesión u oficio, pues nada hay en la norma que pueda tomarse como impedimento para escoger o seguir ejerciendo una cierta actividad profesional, intermedia, artesanal o de otra índole. Ocurre, al contrario, que aquellos profesionales que prestan algunos de los servicios gravados y que tienen a cargo la obligación legal de recaudar el tributo, están llamados a hacerlo cabalmente por el ejercicio cierto y actual de su respectiva profesión, aunque pueda alegarse -con mayor o menor fundamento, según el tipo de demanda que tenga el correspondiente servicio- que el impuesto encarece su prestación, alejando algunos clientes potenciales, pues semejante riesgo -inherente a toda actividad económica- no puede argüirse como elemento integrante de las normas acusadas y, por ende, no tiene incidencia en la definición que se haga sobre la constitucionalidad de éstas. Debe considerarse, por otra parte, que la persona no solamente tiene derechos por reclamar al Estado sino también deberes sociales, como surge de los artículos 2o y 95 de la Constitución.

La primera de tales normas señala como razón de ser y función de las autoridades públicas, entre otras, la de "...asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares". La segunda dispone:

"Artículo 95.- Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

Téngase presente que aquí el profesional o quien presta los servicios no es quien sufraga el tributo sino quien lo recibe, con cargo de llevarlo al Tesoro Público, luego su contribución, que ni siquiera es pecuniaria, no va en detrimento de su patrimonio por el hecho de ejercer una actividad (no se grava la gestión profesional ni el oficio), así que no se afecta el derecho consagrado en el artículo 26 de la Carta, toda vez que no es el enunciado un requisito adicional para el ejercicio de la profesión en cuanto se exija para su desempeño ni tampoco un gravamen que a la postre recaiga sobre el mismo.

## 5. La actividad económica

Piensen los demandantes, por otro lado, que las normas acusadas infringen el artículo 84 y el 333 de la Constitución, a cuyo tenor, cuando un derecho o una actividad hayan sido reglamentados de manera general, las autoridades públicas no podrán establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para su ejercicio.

Debe señalarse al respecto que la prohibición contenida en los dos enunciados preceptos superiores no cobija al legislador, si tenemos en cuenta que es precisamente a él a quien corresponde, según los textos constitucionales exigir títulos de idoneidad en el caso de las profesiones y oficios (artículo 26 C.N.) y autorizar permisos previos y requisitos para el ejercicio de la actividad económica y la iniciativa privada, (artículo 333).

Los mandatos constitucionales en comento son aplicables a la conocida tendencia burocrática de obstaculizar, por fuera de lo previsto en la ley, las gestiones de los particulares ante las autoridades públicas inventando trámites y exigencias no contempladas en la regulación legal de la correspondiente actividad. Tienen, pues, claro fundamento jurídico en la necesaria efectividad del derecho al trabajo y de la libertad de empresa y en el principio de la buena fe, hoy expreso en la Carta Política.

Pero acontece que las normas acusadas no han sido dictadas por funcionarios administrativos sino por el legislador y tampoco pueden ser señaladas como instrumentos para la obstrucción del normal desempeño de quienes prestan los servicios o ejercen las profesiones afectadas por el gravamen. De ellos apenas se demanda una colaboración con el Estado para la percepción de tributos que servirán a los fines del interés general.

El Estatuto Tributario en el artículo 437 se refiere a los responsables del impuesto entre los que se encuentran los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y los que, quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos, los importadores y los que presten servicios.

Es preciso hacer énfasis en lo que significa ser “responsable” del impuesto y recordar las cargas que conlleva y las responsabilidades inherentes a esa condición.

El artículo 483 del Estatuto Tributario establece la forma como se determina el impuesto para los responsables del régimen común, mientras que el 501 se refiere a la determinación para los que pueden acogerse al régimen simplificado; en cualquiera de los dos casos debe seguirse un cuidadoso procedimiento contable para establecer el impuesto correspondiente.

Además, existe la obligación prevista en los artículos 507 y 613 de dicho Estatuto, de inscribirse en el Registro Nacional de vendedores.

Por otra parte, los artículos 509 y 510, establecen la obligación de llevar registro auxiliar y cuenta corriente para los responsables del régimen común y los del régimen simplificado deberán llevar un registro auxiliar de ventas y compras y una cuenta mayor o de balance. También, quedan obligados por el artículo 615 a expedir factura o documento equivalente por todas las operaciones que realicen.

Como se observa, no se trata de un permiso, licencia o requisito adicional para el ejercicio de un derecho o de una actividad, sino que las enunciadas normas, en razón de exigencias que impone la misma naturaleza de la captación de recursos por la vía tributaria, tienen que prever los indispensables elementos de determinación y control del impuesto, los informes adecuados a la tarea posterior de la administración tributaria y las consiguientes constancias sobre la gestión cumplida por quien ha hecho las veces de recaudador. Se establece -eso si- la obligación de facturar y recaudar un tributo, lo cual no es extraño ni exótico en una sociedad civilizada y menos todavía dentro de un sistema jurídico edificado sobre la concepción del Estado Social de Derecho, en el cual se declara que el trabajo es obligación social (art. 25 C.N.), en el que se estipulan deberes a cargo de los gobernados (art. 95 C.N.) y en el que se señala la solidaridad entre las personas que integran el conglomerado (art. 1º C.N.) como principio y presupuesto de la pacífica convivencia. Se trata únicamente de corresponder, así sea en mínima parte, a la protección que el Estado brinda para el ejercicio libre de las profesiones.

Al fin y al cabo estamos ante una de las formas del trabajo, que goza de la especial protección del Estado pero que así como constituye un derecho, es una obligación social (art. 25 C.N.).

#### 6. Prestación de servicios desde el Exterior

Argumenta uno de los demandantes, que los artículos acusados violan el principio de igualdad en cuanto se da diferente trato a los nacionales frente a los extranjeros, haciendo más onerosa la prestación de servicios en el territorio nacional que desde fuera, lo que genera una discriminación a favor de quienes prestan sus servicios desde el exterior, ya que tienen una ventaja comparativa del catorce (14%) por ciento en el mercado colombiano. Se crea entonces un privilegio de los extranjeros frente a los nacionales con violación del artículo 100 de la Carta.

Dicho precepto consagra, en efecto, que los extranjeros disfrutarán “en” Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos y gozarán en el territorio de la República de las garantías concedidas a los nacionales.

Y no podía ser de otra forma puesto que mal podría Colombia gravar la prestación de servicios fuera del territorio del país extendiendo el ámbito especial de la soberanía más allá de sus fronteras.

Para la Corte no tiene asidero al cargo de inconstitucionalidad expuesto pues, frente al principio de igualdad, lo importante es que dentro de nuestro territorio -es decir, en idénticas circunstancias- las prestaciones de servicios de los nacionales tengan el mismo trato que las de los extranjeros y en ello las normas acusadas no estipulan discriminación. Por lo tanto no puede hablarse de violación al artículo 100 de la Constitución Política, ni tampoco al precepto Constitucional del artículo 333 que regula la libre competencia económica.

#### 7. Principios tributarios de Equidad, Eficiencia y Progresividad

Alegan los accionantes una supuesta violación del artículo 363 de la Constitución Política que consagra los principios en que se funda el sistema tributario, a saber la equidad, la eficiencia

y la progresividad.

Como ya señaló la Corte al referirse al presunto desconocimiento del derecho a la igualdad, las normas acusadas responden a los fundamentos de dar a cada cual el trato que le corresponde según sus circunstancias particulares y de prever el mismo régimen para quienes se hallen en idéntica situación. Ello implica, en el terreno de la equidad, que se atempera el rigor de la norma general para hacer justo el conjunto del sistema impositivo.

Se realiza la equidad al gravar, de acuerdo con la evaluación efectuada por el legislador, los servicios cuyos usuarios están en capacidad de soportar el impuesto o aquellos que corresponden a sectores económicos sobre los cuales el Estado aspira a desarrollar una política de estímulo, mientras que están exonerando del tributo los que representarían una carga insoportable para el consumidor que lo paga. De allí se infiere que no existe fundamento para afirmar que los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992 vulneran el principio de equidad en materia tributaria, puesto que, en vez de haberse construido un sistema ajeno a los postulados de la justicia material en que ella consiste, con las normas acusadas se introdujeron criterios de diferenciación sobre el alcance de la contribución precisamente enderezados a realizar tales principios.

Tampoco se atenta contra la eficiencia, pues, por el contrario al incorporar nuevos sectores de la actividad económica al cobro y recaudo del IVA se busca realizar uno de los objetivos fundamentales del Estado cual es el de promover la prosperidad general. Esta sería imposible sin los recursos que garanticen el desarrollo económico y el cumplimiento de los fines sociales de las finanzas públicas.

Se aplica el principio de la progresividad, pilar fundamental del sistema tributario, pues, como corresponde a la modalidad del impuesto indirecto, quien más consume, es decir, quien más usa de los servicios, debe pagar más por concepto de impuesto al valor agregado. Ello hace indiferente al tema planteado por el actor sobre la supresión de las tarifas diferenciales que venían rigiendo sobre los distintos servicios en cuanto la progresividad no depende exclusivamente de tal concepto sino de la proporcionalidad entre el beneficio recibido y el monto del impuesto.

No se acepta, entonces, razón alguna de las expuestas por los demandantes para que se consideren vulnerados en este caso los enunciados principios.

Con base en esos argumentos, en la parte resolutive de la Sentencia C-094 de 1993, esta Corporación resolvió:

“Declarar EXEQUIBLES los artículos 24 y 25 de la Ley 6ª de 1992”.

Como puede advertirse, ni en la parte motiva, ni en la parte resolutive, la Corte limitó el alcance de su pronunciamiento y de allí que esa decisión haya hecho tránsito a cosa juzgada absoluta pues, como lo tiene establecido la jurisprudencia de esta Corporación, “mientras la Corte Constitucional no señale que los efectos de una determinada providencia son de cosa juzgada relativa, se entenderá que las sentencias que profiera hacen tránsito a cosa juzgada

absoluta”2.

De allí porque, cuando se instauró una nueva demanda contra varias disposiciones de la Ley 6ª de 1991, incluidos los artículos 24 y 25, la Corte haya manifestado:

Esta Corporación, en sentencia del veintisiete (27) de febrero de 1993 (No. C-094/93), con ponencia del H. Magistrado Ponente Dr. José Gregorio Hernández Galindo, se pronunció integralmente sobre los aspectos constitucionales de los artículos 24 y 25 de la ley 6a. de 1992, acusados por el actor, donde se determinó que las normas señaladas resultaban ajustadas a la Carta Política.

De conformidad con lo establecido en los artículos 243 de la Constitución y 20 del decreto 2067 de 1991, los pronunciamientos de esta Corporación hacen tránsito a cosa juzgada, razón por la cual deberá la Corte estarse a lo resuelto en la referida sentencia. En consecuencia, la Sala Plena solo se pronunciará sobre la constitucionalidad del artículo 19 de la ley 6a. de 1992.

Por eso, en la parte resolutive de la Sentencia C-228 de 1993 la Corte decidió:

“ESTÉSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-094 del veintisiete (27) de febrero de 1993 que declaró EXEQUIBLES los artículos 24 y 25 del la Ley 6ª de 1992”.

En las condiciones expuestas, es claro que sobre el artículo 25 de la Ley 6ª de 1995 existe ya un pronunciamiento con valor de cosa juzgada absoluta y en tales condiciones la Corte no puede emitir un nuevo fallo pues está vinculada por esa decisión. Por ello, una vez más, se dispondrá estarse a lo resuelto en la Sentencia C-094 de 1993.

Como se sabe, el proceso de constitucionalidad es un juicio técnico de confrontación entre una norma legal y la Carta Política y aunque la acción que lo desencadena, por ser una materialización del derecho a participar en la configuración y control del poder político, es de naturaleza pública e informal, si está sujeto a unas mínimas exigencias que debe observar el actor y que han sido señaladas por el legislador. Para casos como el presente, esas exigencias consisten en el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales y su transcripción, el señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas, las razones por las cuales dichos textos se estiman violados y la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda (Decreto 2067 de 1991, artículo 2º).

Como puede advertirse, la demanda de inconstitucionalidad procede contra normas legales objetivamente consideradas y no contra la interpretación que de ellas tenga a bien hacer el actor. De admitirse una demanda de inconstitucionalidad en la que el actor cuestione la contrariedad existente entre su particular percepción de una norma legal y el Texto Fundamental se distorsionaría ese medio de control constitucional pues dejaría de implicar una confrontación objetiva entre una norma jurídica y la Carta para dar primacía a ésta y conllevaría el deber del Tribunal Constitucional de confrontar el Texto Superior con el sentido que cada quien quiera darle a las normas legales.

En el caso que convoca la atención de la Corte, el actor pretende que se aborde el examen de una norma que con valor de cosa juzgada absoluta ya ha sido declarada exequible y que

se lo haga no por ser contraria al Texto Superior, pues se acepta expresamente que ella no vulnera disposición alguna de la Carta, sino con el propósito de excluir una interpretación que se reputa inconstitucional. Así, persigue que la Corte declare que la norma demandada es exequible siempre que se entienda que entre los hechos generadores del impuesto al valor agregado no se encuentran los contratos de concesión a través de los cuales los departamentos explotan el monopolio de licores.

Con ello lo que se pretende es que, por vía del control constitucional y a través de un fallo de constitucionalidad condicionada, se incluya ese tipo de contratos entre los bienes y servicios que no causan el impuesto sobre las ventas. No obstante, con ese pretendido condicionamiento no se estaría propiciando una interpretación exequible de la norma demandada sino que se estarían modificando las reglas de derecho relativas a los bienes y servicios excluidos del impuesto sobre las ventas -Artículo 424 y siguiente del Estatuto Tributario- para incluir en ellas unos contratos que no han sido referidos por el legislador.

De este modo, no solo existe cosa juzgada absoluta en relación con la norma demandada, pues también se está ante una inepta demanda ya que a través de ella se pretende la declaratoria de inexecutable de la particular interpretación que el actor hace de una norma legal con el fin de que los efectos de otra norma diferente se extiendan a hipótesis no previstas por el legislador.

En las condiciones expuestas, a la Corte no le queda alternativa diferente que la de disponer que se esté a lo resuelto en la Sentencia C-094 de 1993.

## DECISIÓN

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE:

ESTÉSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-094 del veintisiete (27) de febrero de 1993 que declaró EXEQUIBLE el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Que el H. Magistrado doctor Manuel José Cepeda Espinosa, no firma la presente sentencia por cuanto presentó excusa, la cual fue debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

1 Magistrado Ponente José Gregorio Hernández Galindo.

2 Corte Constitucional. Sentencia C-478 de 1998.